



Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Samenvatting

1. Inleiding

Belastingverdragen dienen ertoe om op basis van wederkerigheid zowel dubbele belastingheffing als zogenoemde heffingslacunes te vermijden. In 1987¹, 1996² en 1998³ zijn notities uitgebracht over het beleid dat Nederland hanteert bij het (her)onderhandelen van belastingverdragen. Sinds het verschijnen van de laatste notitie hebben zich echter ingrijpende ontwikkelingen voorgedaan. Zo is er steeds meer aandacht gekomen voor transparantie en informatie-uitwisseling in belastingzaken. Tevens worden in toenemende mate anti-misbruikbepalingen opgenomen in belastingverdragen. Bovendien is ook de Nederlandse fiscale regelgeving - deels door internationale ontwikkelingen - aan ingrijpende veranderingen onderhevig geweest. Al deze ontwikkelingen hebben geleid tot het uitbrengen van een nieuwe notitie fiscaal verdragsbeleid. In deze notitie zijn de voornaamste beleidsmatige uitgangspunten opgenomen voor toekomstige verdragsonderhandelingen. Daarbij behouden de eerdere - meer fiscaal-technische - notities uit de jaren '80 en '90 hun waarde behoudens voor zover in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 van de beleidslijnen in de eerdere notities wordt afgeweken.

Insteek van Nederland is om bij verdragsonderhandelingen met maatwerkvoorstellen in te spelen op de specifieke eigenschappen van de potentiële verdragspartners (die bestaat uit een zeer pluriforme groep staten), om binnen dat maatwerk het OESO-modelverdrag als basis te nemen. Bij de nieuwe notitie wordt dan ook geen *standaardverdrag* gevoegd.

¹ *Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2.*

² *Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1.*

³ *Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4.*

2. Het verdragsbeleid op hoofdlijnen

Overwegingen van Nederland voor het aangaan van een belastingverdrag

Bij de beslissing om onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag te beginnen, zijn voor Nederland de volgende factoren van belang:

Interactie fiscale stelsels

De inrichting van het fiscale stelsel van een mogelijke verdragspartner en de juridisch-economische interactie met het Nederlandse fiscale stelsel zijn relevant om te beoordelen of een belastingverdrag nodig is.

Economische betrekkingen

Bezien wordt welk effect een belastingverdrag naar verwachting kan hebben op de economische betrekkingen met de potentiële verdragspartner.

Concurrentiepositie werknemers, ondernemers en investeerders

Personen en ondernemingen die vanuit Nederland economische activiteiten ontplooiën in een andere staat kunnen in een nadelige concurrentiepositie verkeren ten opzichte van personen / ondernemingen die aldaar opereren vanuit een derde staat. Door een belastingverdrag te sluiten met de staat waarin de economische activiteiten worden ontplooid, kan Nederland deze nadelige concurrentiepositie wegnemen.

Samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren

Tot slot geldt meer in zijn algemeenheid, dat economische, politieke en diplomatieke factoren van verschillende aard het wenselijk kunnen maken een belastingverdrag te sluiten met een bepaalde staat.

Verdragsrelaties met laagbelastende staten

De beoordeling of met een laagbelastende staat een belastingverdrag wordt gesloten, is gebaseerd op dezelfde factoren als bij potentiële verdragsrelaties met andere staten. Vooral handhaving en verbetering van de concurrentieposities van Nederlandse personen en ondernemingen kan een belangrijke overweging zijn om een belastingverdrag met een laagbelastende staat na te streven. Als echter het risico aanwezig is dat zich ontgaansconstructies voordoen, wordt naar doeltreffende anti-misbruikmaatregelen⁴ gezocht of kan - als bedoeld misbruikrisico (te) groot is - dat zelfs een overweging zijn geen (volledig) belastingverdrag jegens de desbetreffende laagbelastende staat na te streven.

Relaties met ontwikkelingslanden

Ontwikkelingslanden zijn steeds belangrijker voor investeringen door Nederlandse bedrijven. Belastingverdragen bieden dan rechtszekerheid voor ondernemers en burgers die

⁴ Het onderwerp "antimisbruik" komt hierna in meer algemene zin aan de orde onder "Instrumentarium bij het voorkomen van verdragsmisbruik".

investerings in deze landen overwegen. Nederland zal in de komende jaren dan ook trachten het netwerk van belastingverdragen verder uit te breiden tot (meer) ontwikkelingslanden.

Mede tegen de achtergrond van de G-20 in Seoul en de aandacht, aldaar, voor de toekomst van ontwikkelingssamenwerking⁵, en gezien het streven van dit kabinet naar een meer resultaatgerichte ontwikkelingssamenwerking⁶, zal Nederland daarnaast ontwikkelingslanden bilateraal en via internationale initiatieven ondersteunen bij de verbetering van de fiscale stelsels en de inrichting van de belastingadministraties. Op termijn wordt daardoor de hulpafhankelijkheid van ontwikkelingslanden verminderd.

3. Specifieke elementen

Hierna zullen enige specifieke elementen van het Nederlandse verdragsbeleid worden uiteengezet. Het betreft een selectie van (actuele) ontwikkelingen, met name voor zover die leiden tot afwijking of nuancering van het beleid zoals dat met name in de notitie van 1998 is beschreven.

Woonplaatsartikel: inwonerschap en onderworpenheid

Het belastingverdrag is van toepassing op personen die inwoner zijn van één van de verdragslanden (artikel 1 OESO-modelverdrag). Voor inwonerschap van één van de staten is vereist dat de desbetreffende persoon is onderworpen aan belasting (artikel 4 OESO-modelverdrag).

Ten behoeve van de rechtszekerheid zet Nederland in op een bepaling in belastingverdragen waarin het onderworpenheids criterium nader wordt ingevuld. Daarmee moet duidelijk worden dat ook van belasting vrijgestelde lichamen (in Nederland en in de andere verdragstaat) als verdragsinwoner kunnen gelden. Fiscaal transparante lichamen (waarbij dus niet het lichaam zélf aan een winstbelasting is onderworpen, maar de achterliggende participanten in dat lichaam) worden wel uitdrukkelijk van inwonerschap uitgesloten.

Concreet wenst Nederland voor wat betreft de "eigen" lichamen als verdragsinwoners aan te merken de in Nederland gevestigde:

- (i) pensioenfondsen en non-profitorganisaties;
- (ii) verenigingen en stichtingen, ongeacht of zij een onderneming drijven;
- (iii) de fiscale beleggingsinstelling (fbi) en

⁵ Zie onder meer de uitkomsten van de G-20-top van November 2010, *The Seoul summit document*, punt 50, onderdeel h.

⁶ Indachtig het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid van 18 januari 2010: *Ontwikkelingssamenwerking: minder pretentie, meer ambitie*.

(iv) de zogenoemde vrijgestelde beleggingsinstelling (*vbi*) in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Daarbij is Nederland bereid af te spreken dat de *vbi* voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking komt.

Voor wat betreft de lichamen in de *andere* verdragstaat die van een speciaal fiscaal regime gebruik maken, hangt wat Nederland betreft het inwonerschap van deze lichamen af van de kenmerken van dat regime. Nederland zal daarover het gesprek aangaan met de desbetreffende verdragspartner.

Ten slotte streeft Nederland ernaar ook ten aanzien van de mogelijke verdragsgerechtigheid van de zogenoemde Sovereign Wealth Funds⁷ rechtszekerheid te creëren.

Winsttoerekening vaste inrichtingen en arm's-lengthbeginsel

Indien sprake is van een vaste inrichting, dient te worden vastgesteld hoeveel winst aan de vaste inrichting moet worden toegerekend. Ten aanzien van de wijze waarop die winst moet worden vastgesteld, onderschrijft Nederland het rapport van de OESO uit 2008 aangaande de zogenoemde Authorised OECD Approach⁸ volledig. Nederland acht het nieuwe artikel 7 OESO-modelverdrag (2010) een juiste invulling van de beginselen die altijd aan artikel 7 OESO-modelverdrag ten grondslag hebben gelegen⁹. Om onzekerheid en onduidelijkheid te voorkomen, wil Nederland zo snel mogelijk deze nieuwe tekst van artikel 7 in de verdragen opnemen.

Dividenden; interest en royalty's

Van oudsher streeft Nederland ernaar in belastingverdragen een uitsluitende woonstaathelling voor *deelnemingsdividenden* (in beginsel: aandelenbelangen van ten minste 10%) overeen te komen. Om onvoorwaardelijke onbelaste "doorstroom"¹⁰ van deelnemingsdividenden tegen te gaan, kan Nederland een tegen deze vorm van verdragsmisbruik gerichte bepaling in het belastingverdrag voorstellen.

Het Nederlandse verdragsbeleid voor de overige dividenden (zogenoemde portfolio- of beleggingsdividenden) blijft erop gericht het nationale tarief (15% dividendbelasting) niet te verlagen.

⁷ Globaal te omschrijven als: beleggingsfondsen waarvan beheer en (doorslaggevende) zeggenschap in handen zijn van de overheid. Zie ook het OESO-discussiestuk 'Application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds'.

⁸ OESO, *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, Parijs: OESO 2008.

⁹ Zie ook het besluit van 15 januari 2001, Nr. IFZ2010/457M, Stcrt 2011 nr. 1375 inzake de winstallocatie aan vaste inrichtingen

¹⁰ Bijvoorbeeld als de verdragspartner geen winstbelasting heft over de inkomende dividenden (ontvangen uit Nederland), noch over uitgaande dividenden (in de vorm van bijv. een dividendbelasting).

Van oudsher streeft Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing met betrekking tot interest- en royalty-inkomsten. Binnen de grenzen van de redelijkheid is Nederland op verzoek van de verdragspartner bereid bepalingen op te nemen ter voorkoming van verdragsmisbruik.

Pensioenen & lijfrenten

Anders dan is neergelegd in de Notitie uit 1998¹¹, streeft Nederland thans naar een bronstaatheffing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen en lijfrenten. De belastingheffing over het pensioen of de lijfrente is daarbij toegewezen aan het land dat ter zake van de opbouw de fiscale faciliteit had verleend. Met inachtneming van praktische beperkingen die voortvloeien uit deze wijze van heffingsverdeling of in het kader van een finaal compromis kan Nederland echter met individuele verdragspartners als alternatief ook een *beperkt* heffingsrecht voor de bronstaat overeenkomen.

Sporters en artiesten; hoogleraren

Nederland streeft in belastingverdragen niet langer naar een bijzondere toewijzingsbepaling ter zake van de inkomsten van sporters en artiesten (= toewijzing heffingsrecht aan staat waarin wordt opgetreden). Het voornemen bestaat voor deze inkomsten aan te knopen bij de "reguliere" verdragsbepalingen inzake inkomsten uit onderneming of uit dienstverband. Dat betekent dan, dat over optredens met een incidenteel karakter of van korte duur de woonstaat mag heffen.

Nederland streeft evenmin nog naar een specifieke verdragsbepaling voor inkomsten van (hoog)leraren (= onder voorwaarden: toewijzing heffingsrecht aan de woonstaat), zodat ook hier geldt dat de reguliere toewijzingsbepalingen worden toegepast.

Tax Sparing Credits

De zogenoemde tax sparing credit-methode voorziet in een verrekening van bronbelasting naar het tarief dat de bronstaat op grond van het verdrag zou mogen inhouden, ongeacht het daadwerkelijke in de bronstaat ingehouden bedrag. Gebleken is dat misbruik is gemaakt van dergelijke tax sparing credits. Ook bestaan grote twijfels bij het economische nut van tax sparing credits¹². Derhalve wenst Nederland in de toekomst niet akkoord te gaan met het opnemen van tax sparing credits in belastingverdragen. Voorts spant Nederland zich in om bestaande tax sparing credit-regelingen te beëindigen.

¹¹ In die notitie werd ter zake van pensioenen en lijfrenten als hoofdregel uitgegaan van een heffing door de woonstaat van de gerechtigde (behoudens enkele uitzonderingen, afhankelijk van de fiscale behandeling van het genoten pensioen of de lijfrente in de woonstaat).

¹² OESO, *Is there a need to re-evaluate tax sparing?*, Parijs: OESO 1998.

Fiscale informatie-uitwisseling

Nederland beschouwt de huidige OESO-normen ten aanzien van fiscale informatie-uitwisseling als het minimum dat moet worden nagestreefd. Nederland streeft zowel in multilaterale¹³ als bilaterale¹⁴ verhoudingen naar uitbreiding van informatie-uitwisselingsmogelijkheden, in het bijzonder door middel van spontane en automatische informatie-uitwisseling.

Instrumentarium bij het voorkomen van verdragsmisbruik

Nederland hecht aan het voorkomen van verdragsmisbruik en is daarom bereid bepalingen op te nemen op grond waarvan één of meerdere verdragsvoordelen kunnen worden geweigerd, indien Nederland en/of de verdragspartner - gezien de interactie tussen de beide fiscale stelsels - een risico op verdragsmisbruik ziet.

Dergelijke bepalingen kunnen grofweg twee verschillende uitgangspunten hebben. In de eerste plaats kan worden aangeknoopt bij de aard en activiteiten van de persoon die is gerechtigd tot het inkomensbestanddeel (een "person"- of "entity based"-benadering). Het bekendste voorbeeld van deze benadering is de zogenoemde "limitation on benefits"-bepaling, die veelal is ingevuld aan de hand van gedetailleerde, meer objectieve toetsingscriteria. In de tweede plaats kan worden gekozen voor een "transaction based"-benadering. Bij deze benadering gaat het om de beoordeling van een transactie, vaak aan de hand van bepaalde open normen. Bij de vormgeving van deze bepalingen streeft Nederland naar waarborging van de rechtszekerheid.

¹³ Vergelijk het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, zoals dat laatstelijk is gewijzigd bij Protocol van 27 mei 2010, *Trb. 2010, 221*.

¹⁴ Zowel door middel van specifiek op uitwisseling van informatie toegesneden bilaterale TIEA's als in algehele belastingverdragen (met een artikel dat overeenkomt met artikel 26 OESO-modelverdrag zoals dit artikel luidt sinds 2005).